

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Kíldery Amaral Martins Rodrigues

A "GUERRA DOS MUNDOS" NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: ENTENDENDO AS
NUANCES DA CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA, FISCAL E PATRIMONIAL

Brasília
2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antonio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professor Doutor Jomar Miranda
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Kildery Amaral Martins Rodrigues

A "GUERRA DOS MUNDOS" NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: ENTENDENDO AS
NUANCES DA CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA, FISCAL E PATRIMONIAL

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis
e Atuariais da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília
2016

Dedico este trabalho à minha finada mãe, Suêde Maria.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por estar sempre comigo e me proporcionar a oportunidade de realizar este trabalho acadêmico de suma importância para meu aprendizado.

À minha família, especialmente ao meu pai, que sempre investiram em minha educação e me apoiaram em toda minha caminhada desde meu nascimento à graduação.

Aos meus amigos servidores do TCU, especialmente ao Flaviano Rabelo e ao Maurício Furtado, por me fornecerem materiais para a complementação do exposto nesta pesquisa e por me ensinarem acerca da Contabilidade Pública. Tiveram muita importância em meu aprendizado na época em que fui estagiário no Tribunal.

Aos meus amigos da UnB, especialmente ao Rafael Garrido, ao Jander Almeida, ao Gustavo Torres, ao Vinícius Chamone, ao Edson Júnior, e aos demais colegas por me concederem a oportunidade de fazer parte deste grupo que desde o início se faz presente na graduação discutindo e servindo de apoio às situações enfrentadas durante o curso.

À minha orientadora, Diana Vaz de Lima, por me incentivar e me dar todo o arsenal necessário para a realização deste trabalho. Agradeço muito a ela pela oportunidade de ser seu orientando.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 O Mundo Orçamentário	9
2.2 O Mundo Fiscal	11
2.3 O Mundo Patrimonial	13
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	14
4 A "GUERRA DOS MUNDOS": ORÇAMENTÁRIO, FISCAL E PATRIMONIAL	15
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	21

A "GUERRA DOS MUNDOS" NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: ENTENDENDO AS NUANCES DA CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA, FISCAL E PATRIMONIAL

RESUMO

Com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, esforços têm sido despendidos para que haja uma convivência harmoniosa entre as três ramificações da contabilidade pública brasileira - orçamentária, fiscal e patrimonial - mas é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público, em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais. Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo compreender as nuances da contabilidade orçamentária, fiscal e patrimonial do Setor Público brasileiro, a partir de uma revisão bibliográfica, normativa e documental sobre os procedimentos utilizados em cada uma dessas ramificações. Os achados do estudo mostraram que cada ramificação tem a sua forma de reconhecimento tanto para as receitas quanto para as despesas, sendo possível a classificação de acordo com cada situação. Ao final do estudo, é apresentado um fluxo demonstrativo para compreender seus objetos e influências no momento de reconhecimento de fluxos e estoques que cada uma das ramificações se predispõe a controlar, e apresentados *cases* para exemplificar na prática os critérios de reconhecimento de receita e despesa pública, aonde para uma situação, por exemplo, se enquadra como receber orçamentária, despesa na perspectiva fiscal e não atender a nenhum critério de reconhecimento no mundo patrimonial.

Palavras-chaves: Contabilidade Orçamentária. Contabilidade Fiscal. Contabilidade Patrimonial. Despesa Pública. Receita Pública.

1 INTRODUÇÃO

Desde a edição da Lei nº 4.320/1964, o orçamento público ganhou significativa importância no âmbito do setor público brasileiro, e trouxe como consequência a edição de normas contábeis que acabaram por dar enfoque aos conceitos orçamentários em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais (STN, 2014a, p. 26).

Com a publicação da Lei nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), editada com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal, a contabilidade financeira começou a se sobressair, sendo talvez hoje a informação gerada pelo Setor Público mais utilizada pelo mercado (FEIJÓ, CARVALHO JR. e RIBEIRO, 2015, p. 62).

A partir dessas perspectivas, ao longo dos anos, o Brasil avançou bastante nessa visão orçamentária e financeira, e, para alguns pesquisadores, vem cumprindo integralmente os requisitos legais, mas o mesmo não aconteceu com a contabilidade pública patrimonial (FEIJÓ, CARVALHO JR. e RIBEIRO, 2015, p. 50).

Apesar de a Contabilidade ser uma ciência única, Feijó, Carvalho Jr. e Ribeiro (2015, p. 49) comentam que quando aplicada a uma determinada área pode adotar formato, dimensão, perspectiva ou ramificação diferentes. Essas "diferentes" perspectivas já estavam contempladas na Lei nº 4.320/1964, ao dispor em seu art. 89 que a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, fiscal, patrimonial e industrial.

Com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, a perspectiva patrimonial ganhou um novo alcance a partir da publicação, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do documento intitulado "Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil", segundo o qual a contabilidade deve aplicar no processo gerador de informações os Princípios, as normas e as técnicas direcionados à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades públicas, apresentando os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade (CFC, 2007, p. 4).

Neste contexto, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) dispôs que é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público – orçamentário, patrimonial e fiscal, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis (STN, 2014a, p. 24). A própria LRF estabelece em seu § 3º do art. 50 que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas manterá sistema

de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

O que se verifica é que esforços têm sido despendidos para que haja uma convivência harmoniosa com essas três ramificações da contabilidade pública brasileira - orçamentária, fiscal e patrimonial - e que a STN vem traduzindo esse esforço no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), trazendo procedimentos operacionais que permitam que a contabilidade pública evidencie, tempestivamente, cada uma dessas ramificações, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Diante do exposto, considerando que é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio e não meramente cumprir os aspectos legais e formais (CFC, 2007, p. 5), o presente estudo tem como objetivo abrir uma discussão sobre as nuances da contabilidade orçamentária, fiscal e patrimonial do setor público brasileiro.

Para tratar a questão da pesquisa foi feita uma revisão bibliográfica, normativa e documental sobre os procedimentos utilizados em cada uma das ramificações - orçamentária, fiscal e patrimonial - apresentando ao final um fluxo demonstrativo para compreender seus objetos e influências no momento de reconhecimento de fluxos e estoques que cada uma se predispõe a controlar (FEIJÓ, CARVALHO JR. e RIBEIRO, 2015, p. 51). Também são apresentados cases para exemplificar na prática os critérios de reconhecimento de receita e despesa pública estudados.

Além desta introdução, o estudo possui mais quatro seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico normativo sobre o tema, abordando os fundamentos conceituais e normativos sobre cada uma das ramificações estudadas. A metodologia da pesquisa é apresentada na Seção 3. Na Seção 4 são apresentadas as diferenças envolvidas em cada uma das ramificações estudadas. As considerações finais são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Mundo Orçamentário

Segundo a STN (2014), o primeiro marco histórico da contabilidade pública brasileira foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o

controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País, tendo como principal instrumento o orçamento público (STN, 2014a, p. 23).

De acordo com Lima e de Castro (2009, p. 9), o orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

Para Feijó, Carvalho Júnior e Ribeiro (2015, p. 62), o orçamento representa um valioso instrumento que visa prever as receitas e despesas em um dado período, com a prerrogativa de determinar a alocação de recursos segundo os objetivos e metas estabelecidas para a entidade. No Brasil, a base normativa do mundo orçamentário está estruturada na Lei nº 4.320/1964 e nas Portarias MPOG nº 42/1999 e STN/SOF nº 163/2001 (STN, 2014a, p. 37).

Segundo Cruvinel e Lima (2011), contudo, na interpretação da STN, a intenção do legislador foi em definir financeiramente o tratamento das receitas e das despesas do ponto de vista orçamentário, e não do regime contábil, representando, portanto, o art. 35 da Lei nº 4.320/1964, um regime de execução orçamentária e financeira (BOTELHO e LIMA, 2015, p. 77).

Considerando que do ponto de vista do "mundo" orçamentário a receita pública e a despesa pública devem ser registradas em conformidade com o art. 35 da Lei nº 4.320/1964, verifica-se que essa ramificação, segundo Santos, Javorski e Garcia (2009), registra os atos e os fatos da Administração, sendo possível desta maneira projetar e acompanhar os programas que serão executados durante os exercícios, bem como medir o nível de eficiência e eficácia dos gestores das entidades públicas nas três esferas de Governo: União, Estados e Municípios.

Segundo De Souza (2007), a receita pública é planejada e prevista estando contida no orçamento, sendo identificada a cada contribuinte a sua parcela devida (fixação). Essa receita é cobrada a cada contribuinte que paga o devido valor correspondente em favor ao Estado Brasileiro (arrecadação). Sua arrecadação é destinada para a realização de despesas públicas, devidamente autorizadas pelo poder competente com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento. Assim, com base na estimativa e previsão de arrecadação de recursos junto aos contribuintes, são elaborados e programados as despesas e os gastos que

serão despendidos para a manutenção dos órgãos públicos e para o suprimento das necessidades sociais e meritórias da população.

Com relação à Portaria MPOG nº 42/1999, teve como papel atualizar a discriminação da despesa pública por funções, estabelecendo conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. A Portaria STN/SOF nº 163/2001, por sua vez, dispõe sobre as normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecendo, entre outros, o detalhamento com precisão de as receitas e despesas públicas devem ser classificadas.

De acordo com Feijó, Carvalho Jr. e Ribeiro (2015, p. 62), o orçamento tem grande importância no setor público, mas não é prerrogativa exclusiva de entidades desse setor, sendo também de grande valia para as entidades privadas. Trata-se de valioso instrumento de planejamento que, de modo geral, visa a prever as receitas e fixar as despesas em um dado período, com a prerrogativa de determinar a alocação de recursos segundo os objetivos e metas estabelecidos para a entidade.

Mesmo com o advento do processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, permanecem as regras orçamentárias dispostas nesses instrumentos legais, ou seja, do ponto de vista orçamentário, continua sendo considerada a receita pública arrecadada e a despesa pública legalmente empenhada no exercício, sendo que a previsão da receita pública continua dimensionando a capacidade governamental em fixar a despesa pública (STN, 2014a, p. 37).

2.2 O Mundo Fiscal

Segundo o disposto no Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF (STN, 2014b, p. 5), a segunda metade da década de 80 foi marcada pelo reordenamento das finanças públicas do País, momento em que se destacaram três grandes conquistas: a criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (1986), a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI (1987) e a instituição da Conta Única do Tesouro Nacional (1988).

Esse momento culminou com novas ações em prol da modernização e da austeridade na contabilidade e na gestão das finanças públicas, destacando-se a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (2000), o início do processo de convergência das práticas de contabilidade do setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade (2008) e a

edição da Lei Complementar 131/2009, popularmente conhecida como Lei da Transparência (STN, 2014b, p. 5).

De acordo com a STN, houve grande avanço na área das finanças públicas quando se deu a criação da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aonde foi estabelecido para toda a Federação, direta ou indiretamente, indicadores em que se destacam a despesa com pessoal, as operações de crédito e a dívida consolidada do Governo, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal. Os principais instrumentos para evidenciação desses indicadores se encontram no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e no Relatório Resumido da execução Orçamentária (RREO), tendo como propósito assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais, com a permanente observância dos limites fixados pela lei. (STN, 2014a, p. 24).

Tais informações subsidiam a realização de análises acerca da carga tributária suportada pelos diversos segmentos da sociedade, além de permitir a avaliação da programação da despesa pública e do equilíbrio fiscal das contas públicas (STN, 2014a, p.37). Na visão da STN, esse ambiente se apresenta como um expressivo conjunto de iniciativas que deverá acelerar o processo de evolução dos instrumentos de gestão das finanças públicas no país (STN, 2014b, p.5).

Dentre as finalidades da informação do "mundo fiscal", têm-se o de avaliar o impacto e a sustentabilidade da política fiscal, cujo principal objetivo é promover a gestão equilibrada dos recursos públicos, de forma a assegurar a manutenção da estabilidade econômica, o crescimento sustentado, a distribuição da renda e prover, adequadamente, o acesso aos serviços públicos universais, além de proporcionar a melhoria da gestão fiscal para a implementação de políticas sociais redistributivas e o financiamento de investimentos em infraestrutura que ampliem a capacidade de produção do País. (BRASIL, 2016, p.1)

Atuando junto das políticas monetária, creditícia e cambial, o Governo procura criar as condições necessárias para a queda gradual do endividamento público líquido em relação ao Produto Interno Bruto - PIB, a redução das taxas de juros e a melhora do perfil da dívida pública. (MTO, 2016, p.86)

De acordo com Feijó, Carvalho Junior e Ribeiro (2015, p. 62), a contabilidade financeira tem sido muito utilizada para apoiar a melhoria das estatísticas fiscais que, por sua vez, têm tido papel fundamental na definição, elaboração e monitoramento da Política Fiscal. Segundo os pesquisadores, a implantação das metodologias de apuração das necessidades de financiamento dos governos, conhecida como apuração do resultado primário e nominal, sob

a ótica de caixa, permitiu à sociedade acesso ao ente – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – em relação aos gastos públicos, possibilitando um maior controle do endividamento público e o consequente equilíbrio macroeconômico.

Assim, Carvalho Júnior e Feijó (2015, p. 36-37) apresentam que no ambiente do resultado fiscal, o interesse maior é o controle do endividamento público, trazendo desta perspectiva que a receita deve representar toda a operação que gera recursos financeiros que poderão ser utilizados, posteriormente, para resgatar parte do estoque de uma dívida bruta. Por outro lado, a despesa representa toda a operação que reduz a quantidade de recursos financeiros que poderão ser utilizados para o resgate de uma dívida pública. Com isso, é possível concluir que no "mundo fiscal", do ponto de vista contábil, a receita e a despesa são registradas pelo regime de caixa.

2.3 O Mundo Patrimonial

Conforme disposto no MCASP (STN, 2014a, p. 123), o atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade aplicada ao setor público compreende o registro e a evidência da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964), devendo neste aspecto serem atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidência dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. Assim, entende-se que a compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

A norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público - NBC T 16.2, editada pelo CFC que trata do patrimônio e sistemas contábeis, apresenta que o patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador e represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Na visão de Dutra e De Jesus (2012), o principal tema de reforma sobre as demonstrações financeiras sob a perspectiva patrimonial é a adoção do regime de competência no reconhecimento de receitas e despesas. Isso significa que as transações financeiras só devem ser reconhecidas no momento da ocorrência de seu fato gerador, ou seja, no momento de transferência do produto ou da prestação de serviços. .

A Resolução CFC nº 1111/2007, que traz a leitura dos Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público brasileiro, dispõe que o Princípio da Competência, conhecido também como princípio da realização da receita e da confrontação das despesas, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

O MCASP estabelece que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se evidenciar os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (STN, 2014a, p. 95), deixando clara a necessidade de que haja o relacionamento do regime orçamentário com o regime contábil.

A NBC T 16.5, que trata do regime contábil, traz expressamente que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária (item 21). Assim, as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem (item 19).

Para Sothe e Scarpin (2010, p. 66), a evolução patrimonial evidenciada pela aplicação do regime de competência permitirá que a sociedade avalie o gestor público, pela capacidade de reduzir gastos de manutenção de suas atividades, endividamento público, ampliação dos investimentos em bens permanentes, obras, conservação do patrimônio público e evolução efetiva do patrimônio do órgão público.

Desta forma, do ponto de vista do “mundo patrimonial”, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, deve obedecer aos Princípios de Contabilidade, aplicando o Princípio da Competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos (STN, 2014a, p. 94).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Considerando que o objetivo do presente estudo foi abrir uma discussão sobre as nuances da contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito do Setor Público

brasileiro, trata-se de uma pesquisa do tipo exploratória, desenvolvida no "sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato" (BEUREN e RAUPP, 2006, p. 80).

Quanto aos procedimentos, pode ser enquadrada como uma pesquisa bibliográfica, mediante análise de publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses (MARCONI e LAKATOS, 2010, p. 166), além de possuir também caráter documental e normativo.

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, uma vez que não emprega instrumento estatístico como base do processo de análise do problema (BEUREN e RAUPP, 2006, p. 92).

Para permitir a compreensão do tema, a partir da revisão da literatura, foram analisados os impactos contábeis usuais da receita pública e da despesa pública atualmente efetuados no âmbito do Setor Público brasileiro sob a perspectiva de cada ramificação - orçamentária, fiscal e patrimonial, sendo desenvolvido ao final do estudo um fluxo interligando essas ramificações, com destaque para o "momento" em que esses impactos costumeiramente são reconhecidos nas contas públicas brasileiras.

No intuito de esclarecer como um mesmo evento pode ter perspectiva diferentes em razão dessas "guerra" de mundos conceituais envolvendo a contabilidade orçamentária, fiscal e patrimonial, são apresentados cases para exemplificar na prática os critérios de reconhecimento de receita e despesa pública estudados.

4 A "GUERRA DOS MUNDOS": ORÇAMENTÁRIO, FISCAL E PATRIMONIAL

Considerando que essas três ramificações da contabilidade pública brasileira - orçamentária, fiscal e patrimonial - devem conviver harmonicamente, é fundamental saber distinguir quando as transações governamentais conseguem atender a cada um dos seus fundamentos, identificando como esses conceitos devem ser observados do mundo a que pertencem essas transações.

Carvalho Júnior e Feijó (2015, p. 38) já alertavam que antes de iniciar qualquer análise sobre resultados - orçamentário, financeiro e patrimonial - é preciso identificar em qual ambiente a análise deve ser efetuada. Assim, da revisão da literatura, a Figura 1 se apresenta interligando o reconhecimento da receita pública e da despesa pública contemplando os "mundos" orçamentário, fiscal e patrimonial.

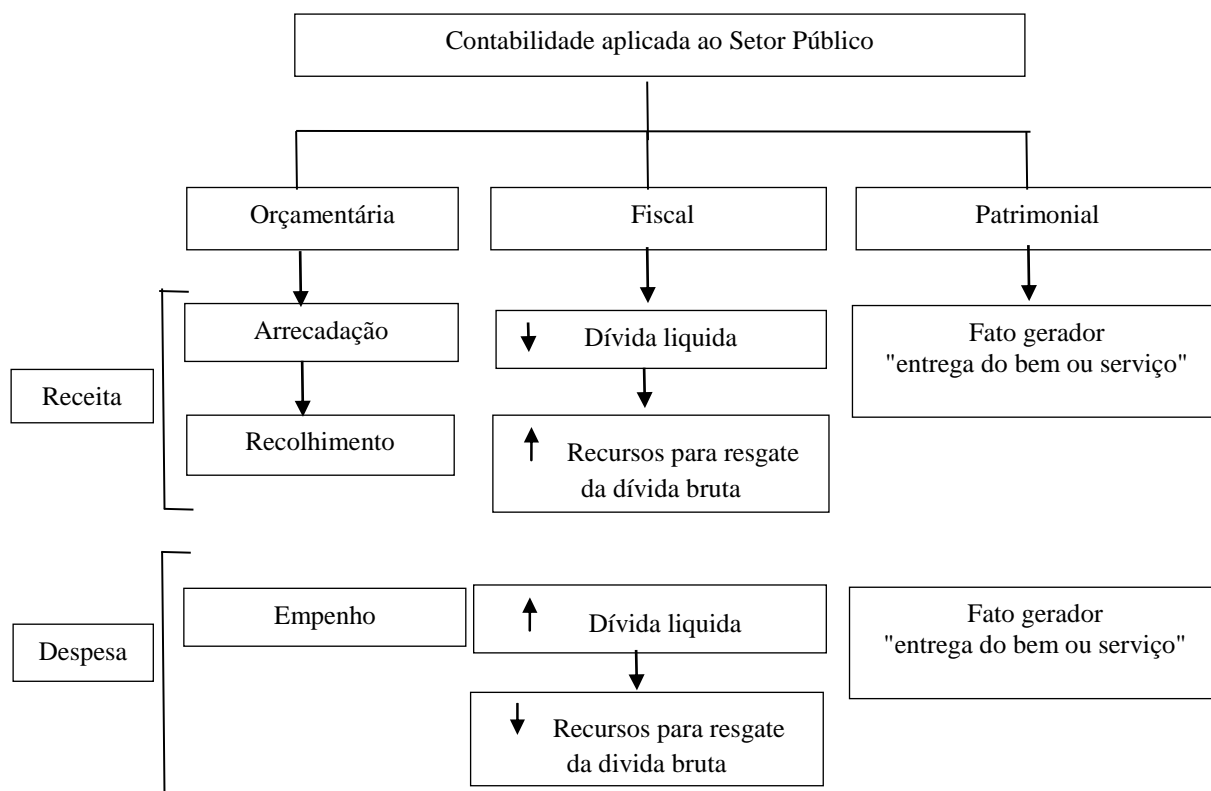


Figura 1 – Reconhecimento da receita pública e da despesa pública nos "mundos" orçamentário, fiscal e patrimonial.

Conforme observado no Fluxo 1, da perspectiva do “mundo orçamentário” o reconhecimento da receita pública orçamentária se dá no momento de sua arrecadação/recolhimento, quando há o ingresso de dinheiro nos cofres públicos, enquanto o que caracteriza a despesa pública orçamentária é o ato do gestor que cria para o Estado a obrigação de pagamento, independentemente da entrega do bem ou serviço (empenho).

Já na perspectiva do "mundo fiscal", a receita pública é caracterizada quando há a diminuição da dívida líquida (↓) ou quando há o aumento dos recursos que resgatam a dívida bruta (↑). No caso da despesa pública, ela ocorre quando há o aumento da dívida líquida (↑) ou quando há a diminuição dos recursos para o resgate da dívida bruta (↓).

Finalmente, da perspectiva do "mundo patrimonial", regido pelo regime de competência, tanto a receita pública quanto a despesa pública são reconhecidos tendo como base o fato gerador, ou seja, no momento em que há a transferência do produto ou a prestação de serviços, independentemente do ingresso ou da saída de recursos financeiros. É importante ressaltar que para ser caracterizada como receita ou despesa no "mundo patrimonial", a transação deve modificar a situação líquida patrimonial da entidade, seja para mais (variação patrimonial aumentativa) seja para menos (variação patrimonial diminutiva).

Para facilitar o entendimento, serão apresentados alguns *cases* mostrando como os reflexos das transações são diferentes em cada ramificação.

Case 1 - Contratação de operação de crédito de longo prazo

Ao contrair uma operação de crédito de longo prazo com entrada imediata de recursos, tem-se uma receita no "mundo orçamentário", uma vez que a contratação dessa operação de crédito exige uma autorização legislativa para que a mesma aconteça, e o ingresso desse recurso atende aos critérios de reconhecimento da receita pública já apresentados anteriormente.

Da perspectiva do "mundo fiscal", por outro lado, essa mesma operação de crédito se caracteriza como uma despesa, uma vez que essa obrigação resultará no aumento da dívida líquida da entidade, gerando a expectativa de desembolso de recurso financeiro para a quitação da mesma.

Do ponto de vista do "mundo patrimonial", contudo, essa operação de crédito não atende ao critério de reconhecimento da receita patrimonial, uma vez que juntamente com o ingresso do recurso também será incorporada ao patrimônio da entidade uma obrigação de longo prazo, portanto, trata-se de um fato permutativo, não afetando a situação patrimonial líquida do respectivo ente federado.

Case 2 - Folha de pessoal

Para que seja possível aplicar os recursos do Estado com o pagamento da força de trabalho, é preciso que esse compromisso seja previamente autorizado em uma lei orçamentária e seja destinado a atender a necessidade da coletividade. Como atende a esses critérios, a despesa com a folha de pessoal pode ser caracterizada como uma despesa pública no "mundo orçamentário", já no momento do ato do empenho.

Como também reduz a quantidade de recursos financeiros que poderão ser utilizados para o resgate de uma dívida pública, a folha de pessoal também pode ser caracterizada como uma despesa no "mundo fiscal".

Como o comprometimento dos recursos públicos com o pagamento de pessoal também altera a situação líquida patrimonial para menos (variação patrimonial diminutiva), uma vez que não haverá a entrada de um novo elemento patrimonial para a entidade quando

do seu pagamento, a folha de pessoal será caracterizada como uma despesa pública no "mundo patrimonial".

Case 3 - Aquisição de um bem a prazo

A aquisição de um bem a prazo também implica em autorização prévia em lei orçamentária, e gera a expectativa de saída de recursos dos cofres públicos. Assim, do ponto de vista do "mundo orçamentário" também é caracterizada como uma despesa pública no momento do ato do empenho.

Da perspectiva do "mundo financeiro", a aquisição desse bem configura-se uma despesa, pois se contrairá uma dívida financeira para com o fornecedor, ou seja, ao adquirir o bem a entidade assumirá uma dívida que ao longo do período de pagamento haverá a saída de recursos do caixa, ou seja, haverá um desembolso financeiro após a aquisição do bem.

Da perspectiva do "mundo patrimonial", a incorporação do bem não se enquadra nem como receita nem como despesa patrimonial, visto que após a entrada do bem se dará em contrapartida a uma entrada de obrigação a longo prazo, configurando-se, portanto, um fato permutativo, já que não afetará a situação patrimonial líquida da entidade.

Case 4 – Amortização de uma dívida

A Amortização da dívida no “mundo orçamentário” atende ao reconhecimento de receita ou despesa orçamentária, tendo em vista que essa amortização necessita de Ato Legislativo para que a mesma aconteça, configurando-se como uma despesa orçamentária.

Já pela perspectiva do "mundo fiscal", essa mesma amortização da dívida atende aos critérios de reconhecimento da despesa, pois representa uma despesa com pagamentos periódicos que serão realizados a partir de um refinanciamento ou planejamento para chegar a extinção da dívida.

Do ponto de vista do “mundo patrimonial”, a amortização da dívida não se enquadra aos critérios de reconhecimento de receita patrimonial, tendo em vista a baixa da obrigação implica na saída de recursos da entidade, representando, portanto, apenas um fato permutativo.

Case 5 – Pagamento de empréstimo a curto prazo

O pagamento de empréstimo de curto prazo, do ponto de vista do "mundo orçamentário", caracteriza-se como uma despesa orçamentária, em razão da necessidade de percorrer os três estágios da despesa que são o empenho, liquidação e pagamento previsto em ato legislativo, não podendo ser efetivado sem crédito orçamentário.

Da perspectiva do "mundo fiscal", entretanto, atenderá ao critério de reconhecimento de despesa, uma vez que haverá uma dívida com a concessão do empréstimo, resultando em um desembolso financeiro para posterior pagamento.

Em relação ao “mundo patrimonial”, o pagamento de empréstimo de curto prazo não atende aos critérios de reconhecimento nem de receita nem de despesa patrimonial, haverá, concomitantemente, a saída de recurso com a saída da obrigação, configurando-se um fato permutativo, ou seja, não haverá impacto o patrimônio líquido da entidade.

Case 6 – Adiantamento de suprimento de fundos

O suprimento de fundos caracteriza-se como um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento se enquadra no “mundo orçamentário” como uma despesa orçamentária, pois, para que seja concedido o recurso ao suprido, é necessário percorrer os três estágios da despesa pública.

Na perspectiva do "mundo fiscal", atenderá ao reconhecimento de despesa, uma vez que o servidor irá receber um adiantamento de valor para futura prestação de contas, ou seja, diminuirá a saída de recursos que deixam de ficar disponíveis para o pagamento da dívida bruta.

Do ponto de vista do "mundo patrimonial", como esse adiantamento normalmente destina-se a despesas com materiais e serviços (despesa corrente), a expectativa é que venha alterar para menos a situação líquida patrimonial (variação patrimonial diminutiva), uma vez que não haverá a entrada de um novo elemento patrimonial para a entidade quando do seu pagamento, configurando-se, portanto, como uma despesa pública.

Case 7 – Recebimento de bens em doação para uso interno

No caso de recebimento de bens em doação para uso interno, no “mundo orçamentário” não se configurará nem como despesa nem como receita orçamentária, tendo

em vista que está se tratando de bens sendo doados, diferentemente se fosse numerário, que seria considerado uma receita.

Da perspectiva do "mundo fiscal", também não se enquadra no reconhecimento de receita e despesa, tendo em vista que não há o ingresso de recurso financeiro, mas sim a entrada de um bem.

Do ponto de vista do "mundo patrimonial", contudo, a entrada de um novo elemento patrimonial na entidade sem qualquer contrapartida ensejará em um aumento da situação líquida patrimonial (variação patrimonial aumentativa), configurando-se, portanto, como uma "receita".

Case 8 – Alienação de bem

No caso de alienação de bens, se configurará como uma receita no "mundo orçamentário", em razão da necessidade de autorização via Ato Legislativo, e pelo ingresso dos recursos nos cofres públicos.

No "mundo fiscal", a alienação de bem também se configurará como uma receita, pois resultará no aumento de recursos para resgate da dívida bruta.

No "mundo patrimonial", por sua vez, há que se verificar se a alienação de bem será pelo seu valor contábil ou diferente dele. Se for pelo valor contábil, haverá apenas um fato permutativo, com a entrada de dinheiro correspondente ao valor da saída do bem. Se o valor da alienação for abaixo do valor contábil, essa diferença se configurará com uma variação patrimonial diminutiva. Se for acima do valor contábil, representará uma variação patrimonial aumentativa.

Case 9 – Juros e Encargos da Dívida

Com relação aos juros e encargos da dívida, são caracterizados como despesa no "mundo orçamentário", uma vez que não tem caráter econômico reprodutivo e precisam de autorização legislativa, com a expectativa de saída de recursos dos cofres públicos.

Da perspectiva do "mundo fiscal", esses mesmos juros e encargos da dívida geram uma dívida para a entidade, sendo necessário o desembolso para pagamento, se configurando uma despesa.

Como haverá o comprometimento dos recursos públicos com o seu pagamento, alterando a situação líquida patrimonial para menos (variação patrimonial diminutiva), uma

vez que não haverá a entrada de um novo elemento patrimonial para a entidade quando do seu pagamento, as despesas com juros e encargos também se caracterizam como uma despesa pública no "mundo patrimonial".

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar uma discussão sobre as nuances da contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito Setor Público brasileiro, a partir de uma revisão bibliográfica, normativa e documental sobre os procedimentos utilizados em cada uma dessas ramificações.

A revisão de literatura mostrou que as três ramificações da contabilidade pública estudadas mantêm elo entre si, mas ao mesmo tempo cada uma possui um objeto e finalidade já estabelecidos tendo como base a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000.

Quanto ao mundo orçamentário, verificou-se que o orçamento representa instrumento de grande importância para o reconhecimento da receita e da despesa pública, aonde a primeira deve ser registrada no momento de sua arrecadação e a segunda no momento do empenho.

Com relação aos “mundos” fiscal e patrimonial, o estudo mostrou que o primeiro segue o regime de caixa, reconhecendo a receita quando houver a diminuição da dívida líquida e o aumento de recursos para resgate da dívida bruta, e a despesa fazendo o processo inverso da receita. Já o segundo, segue o regime de competência, sendo a receita e a despesas públicas sendo reconhecidas tem como base seus fatos geradores.

Considerando que esses três mundos devem conviver harmonicamente, o fluxo desenvolvido no estudo mostra que é fundamental saber distinguir quando as transações governamentais conseguem atender a cada um dos seus fundamentos, identificando como esses conceitos devem ser observados do mundo a que pertencem essas transações, e que antes de iniciar qualquer análise sobre resultados é preciso identificar em qual ambiente a análise deve ser efetuada.

A partir dos *cases* analisados, é possível verificar que, dependendo do evento a ser contabilizado, uma mesma transação pode ser caracterizada como uma despesa no "mundo orçamentário", uma receita no "mundo fiSCAL" e não ter qualquer repercussão na situação líquida da entidade no "mundo patrimonial".

Pesquisas futuras podem analisar como a "guerra" entre os mundos orçamentário, fiscal e patrimonial pode estar afetando a percepção dos usuários da informação contábil no setor público.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Disponível em: <<http://www.abnt.org.br/>> Acesso em 11/jun/2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BOTELHO, Brenno Carvalho; LIMA, Diana Vaz. **Experiências Internacionais e desafios dos Governos dos Países na transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência**. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n. 3, 2015.

_____. STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte I, 6. ed. Brasília: STN, 2014a.

_____. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte II, 6. ed. Brasília: STN, 2014a.

_____. STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrações Fiscais**. 6. ed. Brasília: STN, 2014b.

_____. STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de Metas Fiscais**. Brasília 2016.
Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/PLN/2015/ANEXOS/Anexo%20IV.1%20-%20Anexo%20de%20Metas%20Fiscais.pdf> Acesso em 11 de junho de 2016

CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa D'Ávila; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo Resultados Fiscais: Teoria e Prática de Resultados Primário e Nominal**. Brasília: Gestão Pública, 2015. 296 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993.

COSTA, Marcelo Luís da. **Orçamento Público: Instrumento da Gestão**. 2010.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz. **Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro Sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade**. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 3, 2011.

_____. Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade.

_____. Resolução CFC nº. 1132/08, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBCT 16.5.

_____. Resolução CFC nº. 1129/08, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBCT 16.2.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; DE JESUS, Maria Antónia Jorge. **ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA E CONVERGÊNCIA COM AS NORMAS INTERNACIONAIS NA CONTABILIDADE PÚBLICA: UM ESTUDO COMPARADO ENTRE BRASIL E PAÍSES DESENVOLVIDOS DA OCDE**. 2012

FEIJÓ, Paulo Henrique; CARVALHO JÚNIOR, Jorge Pinto de; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público: Teoria e Prática**

de Controle da Aprovação e Execução do Orçamento com Base no PCASP. Brasília: Gestão Pública, 2015. 624 p.

GOBETTI, S. W.; SCHETTINI, B. P.. **Dívida Líquida e Dívida Bruta: uma abordagem integrada para analisar a trajetória e o custo do endividamento brasileiro.** Texto para Discussão (IPEA. Brasília) , v. 1514, p. 1-76, 2010.

IFAC Internacional Federation of Accountants. **Handbook of Internacional Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements.** USA: IFAC, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao Setor Público.** Brasília, 2009.

Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Disponível em:
<http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf> Acesso em 11/jun/2016.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública:** Uma abordagem da Administração Financeira Pública. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; De FREITAS, Ernani Cesar. **Trabalho Científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2.ed. Novo Hamburgo: Freevale, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** In: BEUREN, Ilse Maria (Omar org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.* 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 6º Edição. Brasília 2014.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. Manual Técnico de Orçamento 2015. 1ª Edição. Brasília 2016.

SOTHE, A.; SCARPIN, J. E. **Transição para o Regime Contábil de Competência no Setor Público: Impactos na Estrutura Patrimonial**. Revista de Informação Contábil (UFPE), v. 5, p. 43-63, 2011.

SOUZA, Adriana Quina de. **Orçamento Público e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2011.

SOUZA, Joyce Andréia de. **Interferências dos Estágios da Despesa Pública Nos Sistemas Orçamentário, Financeiro e Patrimonial: A Experiência do Tribunal de Contas de Santa Catarina**. 2007.